GENERALINIO ADVOKATO
MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,
pateikta 2019 m. vasario 12 d.[1]

Byla C-568/17

Staatssecretaris van Financiën
prieš
L. W. Geelen

(*Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas, Nyderlandai) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 77/388/EEB – 9 straipsnio 2 dalies c ir e punktai – Direktyva 2006/112/EB – 52 straipsnio a punktas – 56 straipsnio 1 dalies k punktas – Paslaugų teikimas – Apmokestinamųjų sandorių vieta – Kompetencijos mokesčių srityje nustatymo kriterijus – Interaktyvios erotinės sesijos, transliuojamos realiu laiku internetu – Vieta, kur paslauga yra fiziškai suteikiama“

Įvadas

1. Apyvartos mokestis (toliau – PVM) yra vartojimo mokestis, todėl idealiu atveju turi būti mokamas vietoje, kur vartojamos (naudojamos) apmokestinamosios prekės arba naudojamasi apmokestinamomis paslaugomis. Tačiau tarpvalstybinių sandorių atveju, visų pirma susijusių su paslaugomis, tai reiškia didelę administracinę naštą tiek apmokestinamiesiems asmenims, tiek mokesčių institucijoms. Todėl Europos Sąjungos PVM direktyvos nustato supaprastintus paslaugų teikimo vietos nustatymo būdus. Vis dėlto šios vietos nustatymas ir toliau kelia tam tikrų sunkumų, ypač jei tai yra susiję su kompleksinėmis ir nuotoliniu būdu teikiamomis paslaugomis, pavyzdžiui, kaip yra šioje byloje, transliuojant internetu. Kartais teisės aktų pokyčiai šioje srityje atsilieka nuo technologijų pažangos ir kintančių rinkos sąlygų. Todėl išaiškinti teisės aktus atsižvelgiant į technologijų pažangą turi teismai.

1 Originalo kalba: lenkų.

Teisinė sistema

Sąjungos teisė

2. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas[2], pakeistos 2002 m. gegužės 7 d. Tarybos direktyva 2002/38/EB[3], 9 straipsnyje numatyta:

„1. Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę įmonę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės įmonės, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena.

2. Tačiau:

<…>

c) paslaugų, susijusių su:

– kultūrine, menine, sportine, moksline, švietimo, pramogų ir kitokia panašia veikla, įskaitant tokios veiklos organizatorių darbą, ir tam tikrais atvejais papildomų paslaugų teikimą,

<…>

suteikimo vieta yra [laikoma] ta vieta, kur tos paslaugos yra fiziškai atliekamos,

<…>

e) toliau nurodytų paslaugų, teikiamų klientams, įsisteigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugų teikėjas, suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę buveinę, į kurią teikiamos paslaugos, arba jei tokios vietos nėra, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena:

<…>

– elektroniniu būdu teikiamos paslaugos, visų pirma nurodytos L priede;

f) vieta, kurioje paslaugas, nurodytas paskutinėje e punkto įtraukoje, neapmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems, turintiems nuolatinį adresą ar paprastai gyvenantiems valstybėje narėje, teikia apmokestinamasis asmuo, įsteigęs savo verslą arba turintis nuolatinę įmonę, iš kurios teikia paslaugas už Bendrijos ribų, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės įmonės, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena už Bendrijos ribų, yra vieta, kurioje neapmokestinamasis asmuo yra įsisteigęs, turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena.

<…>“

2 OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

3 Direktyva, iš dalies keičianti ir laikinai iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB dėl pridėtinės vertės mokesčio priemonių, taikomų radijo ir televizijos transliacijų paslaugoms ir tam tikroms elektroninėmis priemonėmis teikiamoms paslaugoms (OL L 128, 2002, p. 41; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 358).

3. Pagrindinei bylai taikomos redakcijos 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 43 straipsnyje [4] nustatyta:

„Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinio padalinio, vieta, kur jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.“

4. Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punkte išdėstyta:

„Šių paslaugų teikimo vieta yra vieta, kur jos fiziškai suteikiamos:

a) kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašios veiklos, įskaitant tokios veiklos organizatorių darbą, ir tam tikrais atvejais pagalbines paslaugas;

<…>“

5. Šios direktyvos 56 straipsnio 1 dalies k punkte numatyta:

„1. Kai toliau išvardintos paslaugos teikiamos asmenims, įsisteigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje, kurioje įsisteigęs paslaugų teikėjas, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur paslaugas įsigyjantis asmuo yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, kuriam teikiamos paslaugos, arba, nesant tokios vietos, nuolatinė gyvenamoji vieta arba vieta, kur jis paprastai gyvena:

<…>

k) elektroniniu būdu teikiamos paslaugos, pavyzdžiui, II priede nurodytos paslaugos;

<…>“

6. Be to, Direktyvos 2006/112 57 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kai valstybėje narėje įsisteigusiems ar joje turintiems nuolatinę gyvenamąją vietą ar paprastai gyvenantiems neapmokestinamiesiems asmenims 56 straipsnio 1 dalies k punkte nurodytas paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, iš kurio teikia paslaugas, už Bendrijos ribų, arba kuris, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinio padalinio, turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba paprastai gyvena už Bendrijos ribų, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur neapmokestinamasis asmuo yra įsisteigęs, arba vieta, kur jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.“

Nyderlandų teisė

7. Į Nyderlandų nacionalinę teisę nurodytos Europos Sąjungos teisės nuostatos buvo perkeltos *Wet op de omzetbelasting 1968* (1968 m. Apyvartos mokesčio įstatymas) 6 straipsnio 1 dalimi ir 6 straipsnio 2c dalies 1 punktu bei 2d dalies 10 punktu.

4 OL L 347, 2006, p. 1.

Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

8. Atsakovas pagrindinėje byloje L. W. Geelen yra registruotas PVM mokėtojas Nyderlanduose. Atsakovas teikia interaktyvių erotinių sesijų, transliuojamų internetu realiu laiku, organizavimo ir teikimo paslaugas. Šiose sesijose pasirodantys modeliai transliavimo metu yra Filipinuose. L. W. Geelen suteikia jiems kompiuterinę ir programinę įrangą, būtiną sesijoms internetu transliuoti. Klientai susisiekia su modeliais internetu vienam iš interneto paslaugų teikėjų šiuo tikslu jiems suteikus paskyrą. Šie interneto paslaugų teikėjai iš klientų ima mokestį, kurio dalį perduoda L. W. Geelen. Sesijos yra transliuojamos realiu laiku ir yra interaktyvios, t. y. klientai gali bendrauti su modeliais ir duoti jiems nurodymų. L. W. Geelen teikiamos paslaugos iš esmės yra skirtos Nyderlandų rinkai[5].

9. Atsakovas pagrindinėje byloje nepateikė PVM deklaracijų už nurodytas paslaugas. Tačiau mokesčių institucija nusprendė, kad šios paslaugos turi būti apmokestinamos PVM Nyderlanduose, ir nurodė sumokėti mokestį už laikotarpį nuo 2006 m. birželio 1 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d.

10. Šį nurodymą bylą pirmojoje instancijoje nagrinėjęs teismas panaikino, nusprendęs, kad nurodytoms paslaugoms turi būti taikomos Nyderlandų teisės nuostatos, kuriomis perkeliama Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies pirma c punkto įtrauka ir Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punktas, ir kad šios paslaugos yra fiziškai suteikiamos Filipinuose. Mokesčių institucija dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

11. Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis teismas, Nyderlandai) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti
Europos Sąjungos Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.a Ar [Direktyvos 77/388] 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirma įtrauka ir [Direktyvos 2006/112] 52 straipsnio a punktas (redakcija, kuri galiojo iki 2010 m. sausio 1 d.) turi būti aiškinami taip, kad į jų taikymo sritį patenka ir atlygintinas interaktyvių erotinių sesijų teikimas internetu realiu laiku?

1.b Jeigu į 1.a klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar tuomet [Direktyvos 77/388] 9 straipsnio 2 dalies c punkto formuluotę „vieta, kur tos paslaugos yra fiziškai atliekamos“ arba [Direktyvos 2006/112] 52 straipsnio formuluotę „vieta, kur jos fiziškai suteikiamos“ reikia aiškinti taip, kad svarbiausia yra vieta, kurioje modeliai pasirodo prieš internetines vaizdo kameras, ar vis dėlto svarbiausia yra vieta, kurioje lankytojai stebi vaizdus, o gal turi būti atsižvelgiama į kitą vietą?

2. Ar Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies e punkto dvyliktą įtrauką ir Direktyvos 2006/112 56 straipsnio 1 dalies k punktą (redakcija, kuri galiojo iki 2010 m. sausio 1 d.) kartu su Reglamento Nr. 1777/2005[6] 11 straipsniu reikia aiškinti taip, kad atlygintinas interaktyvių erotinių sesijų teikimas internetu realiu laiku gali būti laikomas „elektroniniu būdu teikiama paslauga“?

3. Jeigu į 1.a ir 2 klausimus būtų atsakyta teigiamai ir jeigu paslaugos teikimo vietos nustatymas pagal taikytinas direktyvų nuostatas lemtų skirtingus rezultatus, kaip tuomet turi būti nustatoma paslaugų teikimo vieta?“

5 Iš prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodytos informacijos negalima nustatyti, kad galimybė naudotis šiomis paslaugomis Nyderlanduose yra kaip nors techniškai apribota. Atrodo, kad šį apribojimą gali nulemti tai, kad būtina naudotis interneto paslaugų teikėjų, su kuriais L. W. Geelen sudarė atitinkamą sutartį, tarpininkavimo paslaugomis.

6 2005 m. spalio 17 d. Tarybos (EB) reglamentas, nustatantis Direktyvos 77/388/EEB dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos įgyvendinimo priemones (OL L 288, 2005, p. 1).

12. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą Europos Sąjungos Teisingumo Teismas gavo 2017 m. rugsėjo 27 d. Rašytines pastabas pateikė Nyderlandų ir Prancūzijos vyriausybės bei Europos Komisija. Nyderlandų vyriausybė ir Komisija buvo išklausytos 2018 m. rugsėjo 19 d. posėdyje.

Analizė

Dėl 1.a klausimo

13. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar tokioms paslaugoms, kokias teikia L. W. Geelen ir kurios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, taikomos Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies c punkto ir Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punkto nuostatos. Konkrečiai siekiama sužinoti, ar šios paslaugos yra laikytinos pramogų veikla, kaip ji suprantama pagal minėtas nuostatas.

14. Abejonių dėl to, kad nurodytos paslaugos yra pramogų veikla, nekyla[7]. Manau, kad toliau nagrinėti šio klausimo nėra reikalo. Tačiau to nepakanka atsakyti į 1.a klausimą.

15. Manau, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrįstai siekia sužinoti, ar nurodytos nuostatos yra taikomos pramogų veiklai, kuri nėra vykdoma vienoje vietoje, vienu laiku ir paslaugas įsigyjantiems asmenims fiziškai dalyvaujant, bet, pavyzdžiui, kaip yra šioje byloje, vykdoma nuotoliniu būdu ir kiekvieno paslaugas įsigyjančio asmens individualiai pasirinktu momentu.

16. Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmos įtraukos nuostata yra joje įtvirtinta nuo šios direktyvos priėmimo dienos. Mano nuomone, neginčytina, kad teisės aktų leidėjas, formuluodamas šią nuostatą, neturėjo galvoje paslaugų, teikiamų nuotoliniu būdu, panašių į tas, kurios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, nes tuo metu tokių paslaugų nebuvo. Vienintelis būdas teikti kultūros, pramogų, švietimo ir panašias paslaugas buvo sutelkti paslaugas įsigyjančius asmenis toje vietoje, kur fiziškai suteikiama paslauga, arba teikti paslaugą ją įsigyjančių asmenų buvimo vietoje[8]. Todėl sunkumų nustatyti vietą, kur paslauga buvo fiziškai suteikiama, nekilo.

17. Tačiau nuo to laiko įvykusi technologijų pažanga leido atsirasti paslaugoms, kurias teikiant paslaugas įsigyjantys asmenys kultūros, pramogų ar kitame renginyje dalyvauja – kartais net aktyviai – nuotoliniu būdu ir nebūtinai realiu laiku. Taigi, jei būtų remiamasi klasikinio teatro terminais, „vietos, laiko ir veiksmo vienumos“ principas yra pažeidžiamas. Todėl kyla klausimas, ar galimas Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmos įtraukos nuostatų ir Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punkto nuostatų taikymas šioms paslaugoms atitiktų Europos Sąjungos teisės aktų leidėjo valią, kaip ji turi būti suprantama atsižvelgus į naująją technologinę tikrovę ir į šių nuostatų tikslą.

18. Išnagrinėti tikslus, kurių siekta nuostatomis, nustatančiomis paslaugų teikimo vietą, galima būtų remiantis Direktyvos 2008/8/EB[9] pasiūlymo aiškinamuoju memorandumu. Šia direktyva Europos Sąjungos teisė, susijusi su paslaugų teikimo vietos apmokestinimo PVM tikslais nustatymu, yra iš esmės reformuojama.

7 Šiuo klausimu žr. 2005 m. gegužės 12 d. Sprendimą *RAL (Channel Islands)* ir kt. (C-452/03, EU:C:2005:289, 32 punktas).

8 Žinoma, tuo metu egzistavo radijo ir televizijos transliacijų paslaugos. Tačiau jos buvo apmokestintos paslaugų teikėjo įsisteigimo vietoje, kuri paprastai sutapo su programos transliavimo vieta. Tik Direktyvos 77/388 2002 m. pakeitimuose (žr. šios išvados 3 išnašą) šių paslaugų teikimo vieta (tarpvalstybinių paslaugų atveju) pripažįstama paslaugas įsigyjančių asmenų įsisteigimo vieta ar vieta, kur paslaugas įsigyjantys asmenys nuolat gyvena (žr. Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies e punkto vienuoliktą įtrauką ir 9 straipsnio 4 dalį). Tačiau, priešingai nei pagrindinėje byloje nagrinėjamų paslaugų atveju, kai paslaugų teikėjas, be kita ko, užtikrina galimybę priimti turinį ir net aktyvų paslaugas įsigyjančių asmenų dalyvavimą, radijo ir televizijos transliacijų paslaugos apsiriboja programos transliavimu, o transliacijos priėmimas paliekamas paslaugas įsigyjantiems asmenims.

9 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva, iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta (OL L 44, 2008, p. 11). Pasiūlymo aiškinamasis memorandumas (*exposé des motifs*), COM(2003) 822 *final*.

19. Šio aiškinamojo memorandumo preambulėje Komisija pažymi, kad labiausiai pageidaujama yra situacija, kai paslaugos yra apmokestinamos jų faktiško gavimo vietoje. Tačiau dėl šios konstrukcijos kyla didelių praktinių sunkumų tarpvalstybinių paslaugų atveju. Šiuos sunkumus galima gana lengvai įveikti, kai paslaugos teikiamos apmokestinamiesiems asmenims. Tam yra skirtas vadinamasis atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas[10]. Tačiau taikyti šį mechanizmą neapmokestinamiesiems asmenims nėra galimybės. Alternatyva galėtų būti paslaugų teikėjams nustatyta prievolė registruotis kaip PVM mokėtojams ir jį apskaityti kiekvienoje valstybėje narėje, kurioje yra teikiamos paslaugos, tačiau paslaugų teikėjams tai reikštų didelę administracinę naštą. Be to, daugelio paslaugų atveju faktinio gavimo vieta yra ne jų fizinio atlikimo vieta, o paslaugas įsigyjančio asmens įsisteigimo vieta ar vieta, kur jis turi nuolatinį adresą, o tai dar labiau apsunkina situaciją, nes paslaugų teikėjas privalo kiekvienąkart nustatyti vietą, kurioje paslaugas įsigyjantis asmuo turi nuolatinį adresą, ir joje apskaityti PVM[11]. Atsižvelgus į šiuos praktinius sunkumus, Direktyvoje 77/388 laikomasi pagrindinio principo, kad paslaugų suteikimo vieta yra paslaugų teikėjo įsisteigimo vieta. Aptariamame aiškinamajame memorandume Komisija pasiūlė palikti galioti šį pagrindinį principą paslaugų, kurios yra suteikiamos neapmokestinamiesiems asmenims, atžvilgiu.

20. Tačiau yra šio principo išimčių. Viena šių išimčių yra mus šioje byloje dominanti išimtis, taikoma kultūros, pramogų, švietimo ir panašiai veiklai. Ši nustatytoji išimtis leido pasiekti du tikslus.

21. Pirma, esant situacijai, kai nurodytai veiklai vykdyti buvo būtina, kad tiek paslaugas įsigyjantys asmenys, tiek paslaugų teikėjai (arba bet kuriuo atveju asmenys, jų vardu teikiantys paslaugą) vienu metu būtų vienoje vietoje, pasiekti labiausiai pageidaujamą rezultatą, t. y. paslaugos apmokestinimą jos faktinio gavimo vietoje, galima buvo be didelės administracinės naštos. Šios paslaugos yra vienkartinės, nes jų ekonominė prasmė paprastai apsiriboja paslaugos teikimo trukme. Todėl šios paslaugos yra gaunamos nedelsiant ir jų suteikimo vietoje. Tad paslaugas įsigyjančių asmenų įsisteigimo vieta ar vieta, kur jie turi nuolatinį adresą, neturi reikšmės; paslaugų teikėjas apskaičiuoja PVM tik faktinio paslaugos suteikimo vietoje.

22. Antra, šios paslaugos dažnai yra sudėtinės, nes kartu turi būti teikiamos įvairios tarpinės ir papildomos paslaugos, ir kai kurios iš jų gali būti suteikiamos tiesiogiai galutiniams paslaugas įsigyjantiems asmenims, o kai kurios, pavyzdžiui, galutinių paslaugų renginių organizatoriams. Jų kaina gali, nors neturi, būti bendros galutinės paslaugos kainos sudedamoji dalis. Be to, paslaugas gali teikti skirtingi paslaugų teikėjai[12]. Todėl, jei būtų taikoma bendroji apmokestinimo paslaugų teikėjo įsisteigimo vietoje taisyklė, tai galėtų lemti būtinybę apskaityti PVM už kai kurias sudėtines paslaugas skirtingose valstybėse narėse. Šių paslaugų apmokestinimas jų faktinio suteikimo vietoje supaprastina situaciją, jeigu ši vieta sutampa su galutinės ar pagrindinės paslaugos suteikimo vieta.

23. Tačiau nurodytos išlygos taikymas nuotoliniu būdu teikiamoms paslaugoms, kaip antai paslaugoms, kurios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, neleidžia pasiekti šių tikslų.

24. Esant situacijai, kai paslaugoms suteikti nebūtina, kad paslaugų teikėjai ir paslaugas įsigyjantys asmenys vienu metu būtų toje pačioje vietoje, kyla problema nustatyti vietą, kurioje yra faktiškai suteikiama paslauga, dėl kurios pateiktas 1.b klausimas. Tačiau, nepaisant to, kaip ši problema bus išspręsta, minėtos išlygos tikslai nebus pasiekti.

10 Pagal šį mechanizmą būtent paslaugas įsigyjantis asmuo, o ne paslaugų teikėjas apskaito PVM mokestį pagal jo įsisteigimo vietoje taikomą tarifą, o tada arba įgyja teisę atskaityti PVM (jeigu įsigytas paslaugas naudoja savo vykdomai apmokestinamai veiklai), arba sumoka PVM valstybei. Laikoma, kad, atsižvelgiant į tai, kad apmokestinamųjų asmenų įsigyjamos paslaugos paprastai yra naudojamos verslo veiklai vykdyti, paslaugas įsigyjančio asmens įsisteigimo vieta kartu yra ir paslaugos vartojimo vieta.

11 Tai galioja, pavyzdžiui, tęstinėms ir nuotoliniu būdu teikiamoms paslaugoms.

12 Žr., pvz., 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimą *Dudda* (C-327/94, EU:C:1996:355); šioje byloje nagrinėtos garso inžinieriaus paslaugos, teikiamos koncertų organizatoriams.

25. Jeigu paslaugų atveju, kurios yra nagrinėjamos pagrindinėje byloje, būtų pripažinta, kad paslaugų suteikimo vieta yra vieta, kurioje modeliai pasirodo prieš kamerą, rezultatas, kurio siekiama, t. y. apmokestinimas gavimo vietoje, liktų nepasiektas. Akivaizdu, kad gavimo vieta turėtų būti pripažinta vieta, kurioje klientai yra naudojimosi paslauga momentu. Be to, taip apibrėžta paslaugos suteikimo vieta gali, kaip yra šioje byloje, nesutapti su paslaugų teikėjo įsisteigimo vieta ar būti teritorijoje, kuri net nepatenka į bendros PVM sistemos teritorinę taikymo sritį. Todėl ne tik nebūtų apmokestinta paslauga jos gavimo vietoje, nors tam ir turėjo būti skirta nurodyta išlyga, bet ir nebūtų taikoma bendroji apmokestinimo paslaugų teikėjo įsisteigimo vietoje taisyklė.

26. Jeigu šių paslaugų faktinio atlikimo vieta būtų pripažinta vieta, kurioje žiūrovai yra tuo metu, kai naudojasi paslauga, tai leistų apmokestinti šias paslaugas jų gavimo vietoje. Tačiau tai galimai nulemtų potencialius praktinius sunkumus, kurių Europos Sąjungos teisės aktų leidėjas siekė išvengti nustatydamas bendrąją apmokestinimo paslaugų teikėjo įsisteigimo vietoje taisyklę, kurie išplaukia iš būtinybės kiekvienąkart nustatyti vietą, kurioje paslaugas įsigyjantis asmuo naudojasi paslauga, ir joje apskaityti PVM.

27. Nyderlandų vyriausybė savo pastabose nurodo Europos Sąjungos direktyvoje (ES) 2017/2455 [13] numatytus būdus, kuriais siekiama pašalinti šiuos praktinius sunkumus. Tačiau, kaip pažymi ši vyriausybė, šie sprendimai bus taikomi paslaugoms, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamoms paslaugoms, nuo 2021 m., o šioje byloje nagrinėjama teisinė situacija, buvusi 2006–2009 m.

28. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmoje įtraukoje ir Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punkte nustatyto specialaus paslaugų suteikimo vietos nustatymo kriterijaus taikymas paslaugoms, teikiamoms nuotoliniu būdu, kaip antai paslaugoms, nagrinėjamoms pagrindinėje byloje, nepasiektų tikslų, kuriuos Europos Sąjungos teisės aktų leidėjas siekė pasiekti priimdamas šias nuostatas. Todėl manau, kad vietoje šio specialaus kriterijaus turi būti taikoma bendroji apmokestinimo paslaugų teikėjo įsisteigimo vietoje taisyklė.

29. Iš tiesų, kai kuriais atvejais šios taisyklės taikymas paslaugoms, teikiamoms nuotoliniu būdu, ypač internetu, gali nulemti netinkamą apmokestinimo kompetencijų paskirstymą valstybėms narėms, nes leidžia nesunkiai atskirti paslaugos apmokestinimo vietą nuo paslaugos gavimo vietos (nors, atrodo, šiai bylai tai negalioja). Tačiau, kaip matyti iš cituoto Direktyvos 2008/8 aiškinamojo memorandumo, Europos Sąjungos teisės aktų leidėjas, kuriam ši problema buvo žinoma jau tuo metu, kai direktyva buvo rengiama, vis dėlto nusprendė atidėti jos sprendimą, kiek tai susiję su paslaugomis, teikiamomis Europos Sąjungos teritorijoje neapmokestinamiems asmenims, tol, kol įsigalios 27 punkte nurodytos priemonės.

30. Šią poziciją, pagal kurią Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies pirmoje c punkto įtraukoje ir Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punkte nustatytu reglamentavimu buvo siekiama nustatyti paslaugų, kurioms būtinas paslaugų teikėjų ir paslaugas įsigyjančių asmenų buvimas tuo pat metu toje pačioje vietoje, teikimo vietą, patvirtina ir atitinkamos dabartinės redakcijos nuostatos.

31. Ši nuostata yra įtvirtinta dabartinės redakcijos Direktyvos 2006/112 [14] 53 straipsnyje ir 54 straipsnio 1 dalyje. Pagal šios direktyvos 53 straipsnį dėl paslaugų, teikiamų apmokestinamiesiems asmenims, „paslaugų, kuriomis suteikiama galimybė patekti į kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašius *renginius*, *kaip antai mugės ir parodos*, ir jų pagalbinių paslaugų, teikiamų

13 2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos direktyva, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB ir Direktyvos 2009/132/EB nuostatos, susijusios su tam tikromis pridėtinės vertės mokesčio prievolėmis, taikomomis paslaugų teikimui ir nuotolinei prekybai prekėmis (OL L 348, 2017, p. 7).

14 Tai yra Direktyvos 2008/8 3 straipsnyje(nuo 2011 m. sausio 1 d. galiojanti redakcija).

apmokestinamajam asmeniui, vieta yra vieta, kurioje šie renginiai fiziškai vyksta“ [15]. Tad šioje nuostatoje kalbama ne apie bet kurias kultūros, pramogų ir panašias paslaugas, o apie renginius, kaip antai muges ar parodas, t. y. paslaugas, kurioms būtina, kad paslaugas įsigyjantys asmenys būtų paslaugos suteikimo vietoje.

32. Tiesa, Direktyvos 2006/112 54 straipsnio 1 dalyje, kurioje daroma nuoroda į tų pačių paslaugų teikimą neapmokestinamiesiems asmenims, nevartojamas žodis „renginiai“ [16]. Tačiau šioje nuostatoje, panašiai kaip nagrinėjamos direktyvos 53 straipsnyje, patikslinama, kad kalbama apie veiklą, „kaip antai mugės ir parodos”, tad ir apie veiklą, kuriai būtinas paslaugų teikėjų ir paslaugas įsigyjančių asmenų buvimas paslaugos teikimo vietoje.

33. Manau, kad šių nuostatų formuluotės skirtumas išplaukia iš to, kad Direktyvos 2006/112 dabartiniame 53 straipsnyje nustatyta labai siauros kategorijos paslaugų, t. y. paslaugų, kuriomis suteikiama galimybė patekti į įvairius renginius, ir su jomis glaudžiai susijusių paslaugų suteikimo vieta. Už galimybę patekti į šiuos renginius paprastai sumokama įsigyjant bilietus. Prekyba šiais bilietais paprastai yra masinė ir dažnai vykdoma per tarpininkus, todėl tampa labai sunku (arba išvis neįmanoma) skirti pirkėjus, kurie yra apmokestinamieji asmenys, nuo pirkėjų, kurie yra neapmokestinamieji asmenys. Todėl teisės aktų leidėjas sutapatino paslaugų, kuriomis suteikiama galimybė patekti į šiuos renginius, teikiamų apmokestinamiesiems ir neapmokestinamiesiems asmenims, suteikimo vietą, siekdamas išvengti sunkumų dėl šių paslaugų apmokestinimo. Vis dėlto visų papildomų kultūros, pramogų ir panašių paslaugų suteikimo vieta yra skirtinga atsižvelgiant į paslaugas įsigyjančio asmens statusą: paslaugų, teikiamų neapmokestinamiesiems asmenims, atveju ši vieta pagal Direktyvos 2006/112 54 straipsnio 1 dalį vis dar yra vieta, kurioje paslauga yra fiziškai suteikiama, o apmokestinamiesiems asmenims teikiamų paslaugų atveju tai yra paslaugas įsigyjančio asmens įsisteigimo vieta ar vieta, kurioje jis yra įsteigęs savo verslą, kaip tai nustatyta naujoje bendrojoje taisyklėje, įtvirtintoje šiuo metu galiojančiame Direktyvos 2006/112 44 straipsnyje. Todėl, pavyzdžiui, pagal galiojančias nuostatas garso inžinieriaus paslaugų, kaip antai byloje *Dudda* [17], teikimo vieta būtų koncerto organizatoriaus įsisteigimo vieta, kurioje vyko šis koncertas.

34. Vis dėlto, manau, tai nekeičia fakto, kad abiejose nurodytose nuostatose kalbama apie tas pačias paslaugas, t. y. paslaugas, „kaip antai mugės ir parodos“, kurioms būtinas fizinis paslaugą įsigyjančių asmenų buvimas paslaugos suteikimo vietoje. Direktyvos 2006/112 dabar galiojančios 54 straipsnio 1 dalies taikymo sritis nėra platesnė už 53 straipsnio taikymo sritį, kiek tai susiję su paslaugų kategorijomis. 53 straipsnyje netaikyti ligšiolinės taisyklės numatoma išskirtinai apmokestinamiesiems asmenims teikiamoms paslaugoms, kuriomis tiesiogiai nesuteikiama galimybė patekti į kultūros, pramogų ir panašius renginius. Be šios išimties, vis dar kalbama apie tas pačias paslaugas, kurios minimos ir pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmoje įtraukoje ir Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punkte. Nuotoliniu būdu teikiamos paslaugos į šių nuostatų taikymo sritį nepatenka.

35. Todėl siūlau Europos Sąjungos Teisingumo Teismui į 1.a klausimą atsakyti taip: Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies c punktas ir Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punktas turi būti aiškinami taip, kad interaktyvių erotinių sesijų organizavimo ir teikimo internetu realiu laiku paslaugos nėra pramogų paslaugos, kaip tai suprantama pagal minėtas nuostatas.

15 Pažymėta mano.

16 Pagal šią nuostatą „neapmokestinamajam asmeniui teikiamų paslaugų ir papildomų paslaugų, susijusių su kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašia veikla, pavyzdžiui, mugėmis ir parodomis, įskaitant tokios veiklos organizatorių teikiamas paslaugas, teikimo vieta yra ten, kur ši veikla fiziškai vyksta“.

17 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimas *Dudda* (C-327/94, EU:C:1996:355).

Dėl 1.b klausimo

36. Atsižvelgiant į mano siūlomą atsakymą į 1.a klausimą, atsakyti į 1.b klausimą nėra reikalo. Vis dėlto, jeigu Europos Sąjungos Teisingumo Teismas nuspręstų nepritarti mano siūlomam atsakymui į 1.a klausimą, aptarsiu ir 1.b klausimą.

37. 1.b klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar kalbant apie nuotoliniu būdu teikiamas paslaugas, kaip antai interaktyvias erotines sesijas, transliuojamas internetu realiu laiku, kurios yra aptariamos pagrindinėje byloje, „vieta, kurioje šios paslaugos yra fiziškai atliekamos", kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies c punktą, arba „vieta, kurioje paslauga yra fiziškai suteikiama", kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punktą, turi būti laikoma vieta, kurioje fiziškai yra modeliai sesijos metu, ar vis dėlto vieta, kurioje paslaugas įsigyjantys asmenys gauna šias paslaugas.

38. Pirmiausia norėčiau pažymėti, kad, mano manymu, visos redakcinio pobūdžio Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies c punkto ir Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punkto formuluočių neatitiktys, kurių gali būti aptariamų direktyvų tekstuose įvairiomis kalbomis, taigi neatitiktys, į kurias, atsižvelgdamas į tekstą nyderlandų kalba, atkreipia dėmesį ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nekeičia šių nuostatų prasmės. Todėl abi šios nuostatos turi būti aiškinamos vienodai.

39. Nyderlandų ir Prancūzijos vyriausybės siūlo atsakyti į šį klausimą taip, kad vieta, kurioje paslauga yra fiziškai suteikiama, yra vieta, kurioje šia paslauga naudojasi ją įsigyjantys asmenys, šiuo atveju bendrąja prasme Nyderlandų teritorija.

40. Komisija vis dėlto mano, kad šią poziciją nulėmė rezultatas, kurio ja siekiama, t. y. aptariamos paslaugos apmokestinimas Nyderlanduose, o ne nagrinėjamos nuostatos turinys. Tiesa, Komisija sutinka, kad racionalu būtų apmokestinti šias paslaugas Nyderlanduose, tačiau pripažįsta – *dura lex sed lex*, – kad remiantis atitinkamų nuostatų formuluote, paslaugos vykdymo vieta yra vieta, kurioje modeliai pasirodo, šiuo atveju Filipinai.

41. Ši dilema puikiai iliustruoja sunkumus, kurie susiję su bandymu taikyti aptariamas nuostatas situacijose, kurioms minėtos nuostatos nebuvo nustatytos, t. y. nuotoliniu būdu teikiamoms paslaugoms. Priešingai nei teikiant paslaugas, kurioms būtina, kad paslaugų teikėjas ir paslaugas įsigyjantis asmuo vienu metu būtų toje pačioje vietoje, kiek tai susiję su nuotoliniu būdu teikiamomis paslaugomis, apibrėžtis nenusako vienos vietos, kurią būtų galima be abejonių ir vienareikšmiškai pripažinti paslaugos suteikimo vieta. Šių paslaugų esmę sudaro tai, kad jos yra teikiamos bent dvejose vietose, konkrečiau *iš* vienos vietos *į* kitą.

42. Manau, kad, siekiant išspręsti šią dilemą, būtina atsakyti į du klausimus: kas šiuo atveju yra paslaugų teikėjas ir ką iš tikrųjų apima paslauga.

43. Kalbant apie pirmąjį klausimą, iš prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodytos informacijos matyti, kad modelius įdarbina L. W. Geelen. Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodo konkretaus šių darbo santykių pobūdžio, manau, kad galima patikimai pripažinti, kad modeliai neteikia paslaugų tiesiogiai L. W. Geelen klientams. Taigi, paslaugų teikėjas yra L. W. Geelen, jis ima mokestį už savo paslaugą [18], ir šis jo teikiamos paslaugos apmokestinimas yra pagrindinės bylos dalykas.

18 Manytina, kad tarpininkaujant interneto paslaugų teikėjams.

44. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą ši paslauga įvardyta kaip interaktyvių erotinių sesijų teikimas transliuojant internetu realiu laiku. Taip suprantamai paslaugai labai svarbūs yra du elementai: erotinės sesijos kaip visuma (t. y. modelių pasirodymai) ir jų transliavimas internetu bei interaktyvaus ryšio užtikrinimas.

45. Abu šie elementai sudaro vieną nedalomą paslaugą. L. W. Geelen ne vien tik užtikrina modelių pasirodymus, nes ši paslauga neturėtų jo klientams jokios vertės, atsižvelgiant į tai, kad pastarieji yra Nyderlanduose, o modeliai – Filipinuose. Jis taip pat neapsiriboja sesijų transliavimo tarpininkavimu, nes organizuoja ir modelių pasirodymus ir teikia jiems būtiną įrangą, be to, spėtina, moka jiems atlyginimą.

46. Abu šie elementai yra vienodai svarbūs, nes be kiekvieno iš jų paslauga prarastų ekonominę prasmę, bet kuriuo atveju tai būtų visiškai kita paslauga.

47. Grįžtant prie nuostatų, kurios nagrinėjamos šioje byloje, reikia pažymėti, kad jos taikomos kultūros, paslaugų ir panašioms *paslaugoms*. Vis dėlto šių nuostatų nurodoma paslaugų suteikimo vieta yra ne nurodytos veiklos vykdymo vieta, o *paslaugos* suteikimo vieta. Todėl veiklos, kuri yra paslaugos dalykas, šiuo atveju pramogų veiklos (t. y. modelių pasirodymų), vykdymo vietos nepakanka paslaugos suteikimo vietai nustatyti, jeigu kiti, vienodai svarbūs, paslaugos elementai yra vykdomi kitoje vietoje.

48. Todėl nesutinku su Komisijos požiūriu, pagal kurį pagrindinėje byloje nagrinėjamų paslaugų suteikimo vieta turi būti pripažinta vieta, kurioje modeliai pasirodo. Šiuo požiūriu visiškai neatsižvelgiama į aplinkybę, kad šios paslaugos ekonominė prasmė paslaugą įsigyjantiems asmenims reiškia galimybę naudotis paslauga jų pasirinktoje vietoje, ypač vietoje, kurioje jie gyvena, ir kad šiuo požiūriu sesijų transliavimo užtikrinimas yra toks pat svarbus paslaugos elementas kaip modelių pasirodymai.

49. Vis dėlto sudėtinga pripažinti, kad – kaip to siekia Nyderlandų ir Prancūzijos vyriausybės – būtent vieta, kurioje paslaugą įsigyjantys asmenys ja naudojasi, yra ta vieta, kurioje ši paslauga yra fiziškai suteikiama, jei jokia šiai paslaugai skirta veikla ten iš tikrųjų nėra vykdoma.

50. Tad, jeigu paklaustume, kur yra vieta, kurioje fiziškai vykdoma, viena vertus, modelių pasirodymo erotinėse sesijose organizavimo, kita vertus, galimybės stebėti šias sesijas internetu bet kurioje vietoje teikimo ir interaktyvaus ryšio su modeliais užtikrinimo paslauga, atsakymas galėtų būti, kad ši vieta yra vieta, kurioje paslaugų teikėjas, t. y. šiuo atveju L. W. Geelen, turi nuolatinę įmonę. Būtent šioje vietoje yra susitelkusi visa nuotoliniu būdu vykdoma veikla, būtina nurodytoms paslaugoms teikti.

51. Todėl manau, kad nuotoliniu būdu teikiamų paslaugų atveju, t. y. paslaugų, kurioms nebūtina, kad paslaugas įsigyjantis asmuo būtų paslaugų fizinio atlikimo vietoje, šių paslaugų fizinio atlikimo vieta, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies c punktą ir Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punktą, turėtų būti pripažinta vieta, kurioje paslaugų teikėjas turi nuolatinę įmonę. Taip pat norėčiau pabrėžti, kad tai yra paslaugų teikėjo, o ne asmenų, kuriuos jis galimai įdarbino atitinkamai paslaugų veiklai vykdyti, nuolatinės įmonės vieta.

52. Gana akivaizdu, kad ši išvada verčia abejoti dėl Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies c punkte ir Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punkte nustatytos išimties taikymo šioms paslaugoms prasmės, nes ja iš tiesų pasiekiamas toks pats rezultatas, kaip bendrosios apmokestinimo paslaugų teikėjo įsisteigimo vietoje taisyklės taikymo atveju. Tačiau taip atsitinka tik dėl to, kad šios nuostatos yra nepritaikytos prie nuotoliniu būdu teikiamų paslaugų, ir tai bandžiau įrodyti atlikdamas 1.a klausimo analizę.

53. Prieš tai pateiktas aiškinimas taip pat nelemia automatinio apmokestinimo vartojimo vietoje, nes nuotoliniu būdu teikiamų paslaugų atveju ši vieta gali būti kita nei vieta, kurioje paslaugų teikėjas turi nuolatinę įmonę. Tačiau, kaip nurodžiau šios išvados dalyje, skirtoje atsakymui į 1.a klausimą, dėl paslaugų, teikiamų neapmokestinamiesiems asmenims, Europos Sąjungos teisės aktų leidėjas pripažino,

kad išvengti apmokestinamiesiems asmenims tenkančių sunkumų ir administracinės naštos yra svarbiau nei apmokestinti šias paslaugas jų gavimo vietoje [19]. Priešingai nei sprendimas, kurio siekia Nyderlandų ir Prancūzijos vyriausybės, mano siūlomas sprendimas leidžia išvengti šių sunkumų ir naštos [20].

54. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, jeigu Europos Sąjungos Teisingumo Teismas nepritartų mano atsakymo į 1.a klausimą siūlymui, siūlau, kad į 1.b klausimą būtų atsakyta taip: Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies c punktas ir Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punktas turi būti aiškinami taip, kad teikiant paslaugas nuotoliniu būdu, kai nebūtina, kad paslaugas įsigyjantis asmuo būtų šių paslaugų fizinio atlikimo vietoje, vieta, kurioje šios paslaugos yra fiziškai atliekamos, kaip ji suprantama pagal minėtas nuostatas, turi būti pripažinta vieta, kurioje paslaugų teikėjas turi nuolatinę įmonę.

Dėl antrojo ir trečiojo klausimų

55. Antruoju ir trečiuoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar paslaugos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, gali būti pripažintos teikiamomis elektroniniu būdu pagal Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies e punkto paskutinę įtrauką ir Direktyvos 2006/112 56 straipsnio 1 dalies k punktą; jeigu taip, kaip turi būti nustatyta šių paslaugų teikimo vieta tuo atveju, jeigu taip kvalifikuojamos paslaugos taip pat būtų kvalifikuojamos kaip paslaugos, patenkančios į reglamentavimo, nustatyto Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies c punkte ir Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punkte, taikymo sritį.

56. Tačiau reikėtų pažymėti, kad Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies e punktas reglamentuoja jame nurodytų paslaugų, „teikiamų klientams, įsisteigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugų teikėjas“, suteikimo vietos nustatymo būdą. Šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies f punkte taip pat reglamentuojamas paslaugų, nurodytų šios nuostatos e punkto paskutinėje įtraukoje (t. y. paslaugų, teikiamų elektroniniu būdu), kurias neapmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems, turintiems nuolatinį adresą ar paprastai gyvenantiems valstybėje narėje, teikia apmokestinamasis asmuo, įsteigęs savo verslą arba turintis nuolatinę įmonę, iš kurios teikia paslaugas, už Bendrijos ribų, o nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės įmonės – vietą, kur yra jo nuolatinis adresas arba kur paprastai gyvena už Bendrijos ribų“, suteikimo vietos nustatymo būdas.

57. Direktyvos 2006/112 56 straipsnio 1 dalies ir 57 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymo sritis yra tokia pati.

58. Tad šios nuostatos yra taikomos: „paslaugų eksportui”, t. y. paslaugų teikimui paslaugas įsigyjantiems asmenims, įsisteigusiems ar turintiems nuolatinę gyvenamąją vietą už Europos Sąjungos ribų, tarpvalstybiniam paslaugų teikimui Europos Sąjungos teritorijoje apmokestinamiesiems asmenims ir „paslaugų importui”, kai paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims teikia apmokestinamieji asmenys, įsisteigę, turintys nuolatinę gyvenamąją vietą ar paprastai gyvenantys už Bendrijos ribų.

59. Tačiau pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija, kai paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims, paprastai gyvenantiems Nyderlanduose, teikia apmokestinamasis asmuo, kuris taip pat paprastai gyvena Nyderlanduose. Jokia prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodyta informacija neleidžia teigti, kad L. W. Geelen būtų įsisteigęs neribotam laikui už Europos Sąjungos ribų, vykdęs paslaugų eksportą ar

19 Žr. šios išvados 19 punktą.

20 Atrodo, kad pagrindinėje byloje, siekiant naudotis L. W. Geelen teikiamomis paslaugomis, buvo būtina, kad interneto paslaugų teikėjas, su kuriuo L. W. Geelen sudarė atitinkamą sutartį, suteiktų paskyrą, todėl jis galėjo kontroliuoti savo paslaugų geografinę aprėptį. Tačiau paprastai nuotoliniu būdu, ypač internetu, teikiamomis paslaugomis galima naudotis neribojant jų geografinės aprėpties. Todėl jeigu būtų pripažinta, kad šių paslaugų teikimo, taigi ir apmokestinimo vieta yra vieta, kurioje jomis naudojasi paslaugas įsigyjantys asmenys, tai galimai galėtų nulemti paslaugų teikėjams didelius sunkumus dėl kelių apmokestinimo vietų.

teikęs savo paslaugas (patenkančias į pagrindinės bylos nagrinėjimo sritį) apmokestinamiesiems asmenims kitoje valstybėje. Iš tikrųjų tai, kad modeliai pasirodo už Europos Sąjungos ribų (Filipinuose), nereiškia, kad šioje byloje kalbama apie paslaugų importą, nes paslaugų teikėjas yra L. W. Geelen [21].

60. Taigi, L. W. Geelen teikiamos paslaugos nepatenka į Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies e ir f punktų ir Direktyvos 2006/112 56 straipsnio 1 dalies ir 57 straipsnio 1 dalies taikymo sritį. Todėl galimas šių paslaugų kvalifikavimas priskiriant prie paslaugų, teikiamų elektroniniu būdu, neturi prasmės. Dėl šių priežasčių atsakyti į antrąjį ir trečiąjį klausimus nėra reikalo.

61. Tiesa, dabar galiojančios redakcijos Direktyvos 2006/112 58 straipsnio c punkte specialusis reglamentavimas yra įtvirtintas visoms paslaugoms, kurios teikiamos elektroniniu būdu neapmokestinamiesiems asmenims, taip pat paslaugoms, teikiamoms vienoje valstybėje narėje. Tačiau šis reglamentavimas netaikomas pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms. Šioje byloje taikomos ankstesniuose punktuose nurodytos teisinės nuostatos.

Išvados

62. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta pirmiau, siūlau taip atsakyti į *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis teismas) pateiktus prejudicinius klausimus:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, pakeistos 2002 m. gegužės 7 d. Tarybos direktyva 2002/38/EB, 9 straipsnio 2 dalies c punktas ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (redakcija, kuri galiojo iki 2009 m. gruodžio 31 d.) 52 straipsnio a punktas turi būti aiškinami taip, kad interaktyvių erotinių sesijų organizavimo ir teikimo transliuojant internetu realiu laiku paslaugos nėra pramogų paslaugos, kaip jos suprantamos pagal šias nuostatas.

21 Žr. šios išvados 43 punktą.